

建立发票法和帐簿法 相结合的进项税额抵扣制度

●杨 斌

对纳税人购进的投入品已纳增值税准予抵扣（本文以下称进项税额抵扣）是增值税的最基本特征，也是增值税克服传统全值型流转税各种弊端的基本前提。进项税额抵扣制度运行状况如何是决定增值税改革成败的最关键因素。在拙著《比较税收制度》一书中，将增值税进项税额抵扣制度分为两大类型即发票法和帐簿法。发票法是欧洲经济共同体及其他国家采用的进项税额抵扣制度，包括两个要素，一是建立适合于增值税的统一发货票制度，所谓统一发货票制度指的是由法律统一规定发票的内容、联次、使用办法等，而不是统一印刷、统一纸型、统一格式；二是抵扣额计算和抵扣。按发票上注明的已纳增值税款。所谓帐簿法是我国94年税制改革以前所使用的进项税额抵扣制度，它是根据法定的可扣除项目有关帐户记录，汇集计算扣除项目金额并乘以增值税税率（或法定扣除率）算出可抵扣的进项税额。在我国的实践中，根据扣除项目金额是按照当期购入数计算还是按照当期耗用数计算，帐簿法又可分为购进扣税法 and 实耗扣税法。帐簿法和发票法各有利弊。

在94年税改中，我国完全摒弃了帐簿法而全面引进西方国家的发票法，并且在发票管理上规定了比西方国家更为严格的办法，实行全国范围内统一印刷、统一纸型、统一格式。把增值税专用发票摆在增值税的计算和管理的决定性位置。发票法的采用确实解决了改革前增值税计算复杂问题。

但专用发票使用管理中出现了假票真用、真票假用、大头小尾、骗取进项税额抵扣和出口退税情况，而且带有普遍性，难以进行全而有效的控制，造成税款大量流失，从而也导致严重的不公平，税法规定与实际执行相去甚远。假票问题较容易解决，可增加发票的防伪标志。而真票假用，解决起来就不那么容易。以往的想法是通过建立电子计算机网络实行交叉审计。现在看来这一想法过于理想化了。建立电子计算机网络要极大地增加税收成本，降低税收效率。关键还在于将数不胜数的专用发票都输入电脑很难实现。对故意不输入电脑的发票无法进行交叉审计。因此，对专用发票使用中存在的问题进行纠正控制的前景是不容乐观的。不少地区实行了定率定额抵扣法，也就是按销项税额的一定百分比予以抵扣进项税额，而不顾专用发票上的实际税额。如抵扣比率为70%，那么就变成按纳税人销售收入的5.1%（30%×17%）征税，实际上增值税被变通成工商税或工商统一税。

在西方国家实行得相当成功的发票法在我国却很难成功。其根本原因在于中西方治税和纳税的环境是很不相同的。西方国家总体上是法制社会，法律是规范人与人之间关系的最基本准则，治税和纳税都注重法律的规定，而不是“人情关系”，讲求法律面前人人平等，税法的执行和税务违法的处罚是严格的，一般不受人情关系所左右，他们并无在法律问题上讲情拉关系的习惯。在这种情况下，对违章处罚

的预期成本是很高的,存在普遍的惧怕心理,一旦偷漏税被发现可能被罚得倾家荡产并无人情可讲,还会成为舆论界的众矢之的。税务人员在处理税务案件时也是十分尽心尽责的,征纳双方的纠纷不通过协商或“领导”干预求得解决,而是诉诸独立的复议人和法院审判了结。征纳双方在法律面前是平等的,权力义务十分明确且得到保障。虽然偷漏税也是屡禁不止,但由于税收执法严格,对偷漏税处罚严厉,以及舆论监督的作用,纳税人纳税义务意识、普遍守法观念和偷漏税耻辱观念树立起来了。在西方国家中,尽管也有利用发票进行的各种违法活动,但就大多数纳税人而言还是严格遵守税法而使用增值税发票的。利用发票进行偷漏税仅限于极少数不法商人,远没有成为普遍性和偷漏税中最严重的事件,发票法的运行是可控制的,运行也相当简化明确。增值税成为一种在税务审计控制下的自核自报制度。

在我国,“德主刑辅”的德治与“为政在人”的人治几千年来一直是统治人民的基本方法,法制观念历来十分淡薄,法处于社会管理手段的辅助地位。当然也有法律,但法律不是解决人与人之间争端的正常方法。法律可以向人们提供行为的准则,或者对违反社会利益的行为的人构成威胁,从而起有益的作用,但在我国并不存在必须按照字面规定严格遵守法律的传统。我国法律字面上的规定与实际执行有很大的差距,人民没有在严格系统的法律约束底下生活的习惯。处理与别人的关系以是否合乎人情为最高准则。在税法的执行中也是如此。税法的执行通常为人情关系所左右。明智的纳税人往往要在营业活动开始时就密切与税务执法人员和其他有关政府官员的关系,建立利益共同体并设法逐步强化稳固,一旦遇到违法事实被揭露,就可动用关系人情网,大事化小,小事化了。因此,人们对违反税法遭处罚的预期成本是很低的。在这种环境之下,一旦有易于做手脚取得利益的办法推行,许多纳税人就有动机试图利用之达到少缴税款、轻易地取得利益的目的,从而置税法规定于不顾。当这种状况达到一定范围和规模时,特别是蔓延开来时,就会出现法不责众,难以有效控制的局面。

实践证明,在进项税额抵扣制度上完全照搬西方的做法虽然理想,却难以行得通。适应中国国情的进项税额抵扣制度只能从发票法和帐簿法结合点上去寻找一种次优的方法。笔者认为这一方法有如下几个基本要点:

1、保留增值税专用发票,但不作为抵扣的唯一凭证和

根据,而是作为使用帐簿法计算可抵扣进项税额的原始凭证。之所以要将专用发票作为原始凭证,主要因为专用发票比普通发票有一个优点,即专用发票上记载有购销双方的基本信息,便于税务机关进行交叉审计,特别是针对数量大的进项税额进行的审计。将税务审计的重点放在帐票是否相符上,对数额大的发票,实行交叉审计。防止通过搞双套帐骗取抵扣和逃漏税。由于专用发票不再作为抵扣的唯一凭证,也就淡化了其在增值税制度运行中的作用。在不存在获得专用发票即可获得进项税额抵扣的情况下,也就有可能杜绝假发票的产生,降低乱开增值税专用发票的经济利益上的刺激性。

2、可抵扣的进项税额按照实耗扣税法进行计算。实耗扣税法是在我国增值税试点过程中由我们自己发明创造的进项税额抵扣计算方法。就是按扣除项目当期耗用数计算扣除税额。按照增值税的原理,对纳税人销售收入中所包含的非增值税项目已纳增值税予以抵扣,而非增值税项目是纳税人成本的重要组成部分,成本费用中除了人工费用和福利费以外基本上均可归入非增值税项目。⁹⁴ 税改以前实行的实耗法主要缺点是计算极其复杂。其主要原因不在于方法本身,而在于增值税制度本身。当时的增值税是一种部分制造业增值税,征税范围仅限于某些工业产品,整个流转税以增值税、产品税、营业税三税并存互不交叉为特点,并且增值税实行多档税率。这样一来,并不是所有的非增值税项目已纳税额均可抵扣,国家只好规定了准予抵扣的法定抵扣项目。要将属于法定抵扣项目的金额从各个非增值税项目的会计核算科目中归集计算,这一过程是相当复杂且很不确定的。其次,要将非增值项目特别是通用的原材料、燃料、动力等在应纳增值税产品和非增值税产品之间进行分配,划分出扣除项目金额和非扣除项目金额,这一划分过程也是很复杂的。再次,非增值税项目已纳增值税的适用税率很不相同,要分别按各自税率计算抵扣额,后来实行综合的“扣税率”,又造成征扣不一致。

上述弊端可通过全面推行增值税并且实行单一税率而得到根本克服。假定增值税征税范围从目前的工业和商品流通扩大到劳务、餐饮、娱乐、交通运输、邮电通讯、金融保险、租赁、经济权益转让等几乎所有生产经营领域;实行单一税率;除了出口以外均无减免税和零税率。那么,纳税人进项税额可按下列公式计算:

当期进项税额 = 当期产品销售成本和费用中的非增值项目金额 × 增值税税率。

非增值项目金额可从《制造费用明细表》、《产品销售费用明细表》、《管理费用明细表》、《财务费用明细表》中汇集计算，从中剔除工资、福利费用并根据税法作适当调整即可算出非增值项目金额，不必涉及过多的帐户。由于增值税普遍推行，纳税人支付各项费用相当于购人与当期产品销售收入有关的商品及劳务，不必进行过多的划分与认定，更不必在增值税产品与非增值税产品之间进行分配。例如，在娱乐业、饮食业等不征增值税而征营业税情况下，业务招待费是不能作为可抵扣项目的。但在餐饮业、娱乐业也一样缴纳增值税的情况下，纳税人付出业务招待费相当于购入餐饮业和娱乐业等的劳务，其已纳增值税应该得到抵扣。计算过程是不复杂的而且也比较确定。

推行新的实耗扣税法与增值税的全面推行相结合，增值税制度运行中的不少难题均可迎刃而解。例如改革前库存所

含已纳增值税抵扣挂帐问题就不复存在。不必区分一般纳税人和小规模纳税人，小规模纳税人不会因为无权使用专用发票而影响其与一般纳税人之间的交易。对帐户不健全的小规模纳税人可实行定额率征税，简化征收手续，提高征收效率。在发票法下，金融业、保险业等难以实行增值税的问题^①也得到解决。运输费用、购进废旧物资难以获得进项税额抵扣等问题更不复存在。实行实耗扣税法，就可采用收入型增值税，更充分地发挥增值税的中性功能。 ◇

注：①参阅杨斌著《比较税收制度》，福建人民出版社1993年版，第212—216页。

②参阅爱伦·A·泰特：《增值税国际实际和问题》，中国财政经济出版社1991年版，第331—332页。

③参阅杨斌《比较税收制度》，福建人民出版社，1993年版第169页。

（作者单位：厦门大学财金系）

图片新闻



【本刊讯】2月9日，以国家税务总局（党组成员）总会计师张英惠（左一）率领的总局慰问检查团一行到深圳市检查地税工作，并对全市地税干部职工表示慰问。